COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

ADVIES OVER DE BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN HET BEDRAG WAARMEE DE WAARDE STIJGT VAN DE VOORRAAD VAN ERKENDE DIAMANTHANDELAARS INGEVOLGE DE HERWAARDERING HIERVAN MET TOEPASSING VAN DE WET VAN 26 NOVEMBER 2006

Advies van 21 juni 2007

A. Overzicht van de fiscale regels

De wet van 26 november 2006 houdende een begeleidingsmaatregel voor de voorraadactualisering door de erkende diamanthandelaars (B.S. van 5 december 2006, pp. 67.689-67690)[1] bepaalt onder meer wat volgt :

"**Art. 2**. De erkende diamanthandelaars die vallen onder de toepassing van de BTW-vrijstelling bepaald bij artikel 42, § 4, 1°, van het BTW-Wetboek kunnen met betrekking tot het belastbaar tijdperk dat betrekking heeft op het aanslagjaar 2007 onder de toepassing van deze wet overgaan tot een actualisering van de waarde van de voorraad aan ruwe en geslepen diamant in de jaarrekening die ten grondslag ligt aan de heffing inzake de vennootschapsbelasting of de belasting der niet-inwoners vennootschappen, of de boekhouding die ten grondslag ligt aan de heffing inzake de personenbelasting of de belasting der niet-inwoners natuurlijke personen.

Het bedrag waarmee de waarde van de voorraad in toepassing van deze actualisering wordt verhoogd, wordt uitsluitend onderworpen aan :

- een heffing van 4,5 percent voor wat betreft de belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de belasting der niet-inwoners vennootschappen;
- een heffing van 16,5 percent voor wat betreft de belastingplichtigen onderworpen aan de personenbelasting of de belasting der niet-inwoners natuurlijke personen, en dit met uitsluiting wat dit bedrag betreft van respectievelijk de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting der niet-inwoners, en van de aanvullende gemeentebelasting.

De toepassing van de in het tweede lid bedoelde heffing op het bedrag van de actualisering van de waarde van de in de boeken opgenomen diamantvoorraad die wordt doorgevoerd met toepassing van de bepalingen van deze wet, doet geen afbreuk aan de toepassing van de normale tarieven inzake de personenbelasting, vennootschapsbelasting of belasting der niet-inwoners, met inbegrip van de in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalde belastingverhogingen en boetes, evenals van desgevallend de afzonderlijke aanslag bepaald bij de artikelen 219 en 233 van hetzelfde Wetboek, voor wat betreft diamantvoorraden die ofwel niet in de boeken zouden zijn opgenomen of die al dan niet samen met de in deze wet bedoelde actualisering van de waarde van de diamantvoorraad, aan het in de boeken aanwezige aantal karaten aan diamant zouden worden toegevoegd.

De actualisering van de waarde van de voorraad kan plaatsvinden op enige datum vanaf de datum van de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad en ten laatste op 18 december 2006, en heeft betrekking op de op de dag van de waardeactualisering aanwezige voorraad uitgedrukt in karaat, zonder dat het volume aan voorraad dat in aanmerking komt voor de actualisering van de waarde groter kan zijn dan een voorraadvolume, uitgedrukt in karaat, waarvan de onderneming aantoont dat zij er over beschikte op enig tijdstip tussen 1 januari 2005 tot en met 31 december 2005."

De aldus in de rekeningen geactualiseerde voorraadwaarde wordt fiscaal in aanmerking genomen voor de volgende belastbare tijdperken.

De actualisering van de waarde van de voorraad onder de toepassing van deze wet, vereist :

- de betaling van de bij dit artikel bepaalde heffing ten laatste op 20 december 2006, volgens de betalingsmodaliteiten vastgesteld bij besluit genomen door de minister van Financiën;
- de indiening van een bijzondere aangifte waarvan het model wordt vastgesteld bij besluit genomen door de minister van Financiën.

Art. 3. De belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting en aan de belasting der niet-inwoners vennootschappen zijn er toe gehouden bij de eerstvolgende afsluiting van de rekeningen het bedrag waarmee de voorraadwaarde toeneemt door de actualisering ervan onder de toepassing van deze wet, op te nemen in een afzonderlijke onbeschikbare reserverekening op het passief van de balans.

In de mate geen onbeschikbare reserve wordt gevormd of in de mate aan deze voorwaarde van onbeschikbaarheid met betrekking tot enig later belastbaar tijdperk niet langer wordt voldaan, is een aanvullende heffing in het kader van de vennootschapsbelasting of de belasting der niet-inwoners vennootschappen verschuldigd van :

- 25 percent in de mate geen onbeschikbare reserve wordt gevormd of in de mate aan de voorwaarde van onbeschikbaarheid niet langer

wordt voldaan met betrekking tot een belastbaar tijdperk dat valt onder de aanslagjaren 2008, 2009 of 2010;
- 15 percent in de mate aan de voorwaarde van onbeschikbaarheid niet langer wordt voldaan met betrekking tot een belastbaar tijdperk dat valt onder aanslagjaar 2011 of 2012;
- 10 percent in de mate aan de voorwaarde van onbeschikbaarheid niet langer wordt voldaan met betrekking tot een belastbaar tijdperk dat valt onder de aanslagjaren 2013 tot en met 2017.

Aan de vereiste van onbeschikbaarheid wordt niet langer voldaan indien de reserve :

- niet langer geboekt blijft als een afzonderlijke onbeschikbare reserve, anders dan in geval van incorporatie van de reserve in het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap;
- wordt aangewend voor een verdeling aan de aandeelhouders weze het als dividend, naar aanleiding van een inkoop van aandelen, of gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen.

In geval van incorporatie van de onbeschikbare reserve in het kapitaal van de vennootschap behoudt deze haar aard van verplicht onbeschikbare reserve voor de toepassing van dit artikel.

Art. 4. De onbeschikbare reserve gevormd in toepassing van artikel 3 wordt voor wat betreft de aanslagjaren 2007 tot en met 2017 in mindering gebracht van het bedrag aan eigen vermogen dat ten grondslag ligt aan de berekening van de aftrek voor risicokapitaal bedoeld in artikel 205bis en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Het voorgaande is niet langer van toepassing voor zover, en vanaf het aanslagjaar met betrekking waartoe, deze reserve onderworpen wordt aan de aanvullende heffing bedoeld in artikel 3, tweede lid.

Art. 5. De in de artikelen 2 en 3 bedoelde heffingen zijn voor de toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet aftrekbaar als beroepskosten."

B. Mogelijke analyses

Aan de Commissie voor boekhoudkundige normen is herhaaldelijk om advies gevraagd over de boekhoudkundige verwerking van het bedrag waarmee de waarde van de voorraad van erkende diamantairs wordt verhoogd ingevolge de herwaardering hiervan met toepassing van de wet van 26 november 2006, welk bedrag volgens artikel 3 van die wet dient te worden opgenomen in een afzonderlijke onbeschikbare reserverekening op het passief van de balans. Inzover tot en met het aanslagjaar 2017 aan deze onbeschikbaarheidsvoorwaarde wordt voldaan, is de vennootschap geen aanvullende heffing in het kader van de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwonersvennootschappen verschuldigd. Na afloop van die periode wordt het bedrag van de herwaardering een belaste reserve.

In concreto is aan de Commissie gevraagd waar precies de voornoemde afzonderlijke onbeschikbare reserverekening dient te worden opgenomen.

Naar het oordeel van de Commissie lijken twee analyses mogelijk.

In een eerste analyse zou deze reserve aan passiefzijde van de balans onder de Onbeschikbare reserves – andere (post IV.B.2) moeten geboekt worden en blijven in een subpost, die bijvoorbeeld Tijdelijke belastingvrije reserve voorraadactualisering zou kunnen worden genoemd.

In een tweede analyse zou de afzonderlijke onbeschikbare reserverekening zoals bedoeld in artikel 3 van de wet, in de post IV.C. Belastingvrije reserves moeten geboekt worden en blijven.

Volgens de eerste analyse, die uitgaat van de tekst zelf van deze bepalingen, is bij de voorbereiding van de wet bewust gekozen voor de uitdrukking « afzonderlijke onbeschikbare reserverekening », eerder dan voor « belastingvrije reserves », omdat de hier bedoelde reserve in de vennootschapsbelasting uiteindelijk een « belaste reserve » zal worden, meer bepaald vanaf het aanslagjaar 2018, ongeacht of deze op dat ogenblik al dan niet in een onbeschikbare rekening geboekt blijft, met als gevolg dat deze reserve vanaf dat aanslagjaar als dividend mag worden uitgekeerd zonder dat een belasting of heffing is verschuldigd.

De onbeschikbaarheid van de reserve vloeit voort uit de beslissing van de bestuursorganen van de vennootschap om zich te schikken naar de voorschriften van de wet van 26 november 2006.

De tweede analyse gaat in de eerste plaats uit van het feit dat bij de uitwerking van het model van het aangifteformulier inzake vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2007, de « afzonderlijke onbeschikbare reserverekening » in de bijlage werd opgenomen, onder de post Vrijgestelde gereserveerde winst – Andere vrijgestelde bestanddelen, door toevoeging van een nieuwe littera k) « het bedrag van de actualisering van de voorraad door erkende diamanthandelaars als vermeld in art. 2, W. 26.11.2006, dat in een afzonderlijke onbeschikbare reserverekening op het passief van de balans is opgenomen ».

Een ander argument dat pleit voor een opname van de « afzonderlijke onbeschikbare reserverekening » onder de post Belastingvrije Reserves is te vinden in het feit dat in de parlementaire werkzaamheden van de wet van 26 november 2006 herhaaldelijk wordt onderstreept dat het actualiseringsbedrag moet worden behandeld als een afzonderlijke buitengewone herwaarderingsmeerwaarde, enerzijds, en dat uit het tweede en derde lid van artikel 3 van de wet van 26 november 2006 alsook uit de parlementaire werkzaamheden –

ook al verwijst de wettekst niet expliciet naar artikel 190 WIB 92 (regeling inzake meerwaarden), noch naar de « onaantastbaarheidsvoorwaarde » waaraan meerwaarden moeten voldoen om te kunnen worden vrijgesteld – zou kunnen worden afgeleid dat de regeling in casu hiermee grote gelijkenissen vertoont, anderzijds.

C. Overzicht van de boekhoudrechtelijke regels

Overeenkomstig artikel 95 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen worden onder de post

1° IV. B. Onbeschikbare reserves, b) Andere :

de reserves opgenomen waarover de algemene vergadering volgens de statuten bij gewone meerderheid niet vrij kan beschikken of waarop de vennoten in geval van uittreding of uitsluiting geen recht hebben.

2° IV. C. Belastingvrije reserves

de gerealiseerde meerwaarden en de winsten opgenomen - na aftrek van de desbetreffende uitgestelde belastingen - waarvoor belastingvrijdom of -uitstel slechts geldt als zij in het vermogen van de vennootschap behouden blijven, met uitzondering van de meerwaarden die met toepassing van artikel 63 in de overlopende rekeningen zijn geboekt.
In deze rubriek worden ook de afschrijvingen opgenomen die geboekt werden op materiële en immateriële vaste activa, voor zover ze gevestigd zijn op een basis die hoger is dan de aanschaffingsprijs van die activa, wanneer de afschrijving op die verhoogde basis in fiscaal opzicht een aftrekbare last is.

D. Advies van de Commissie

Tot besluit van de analyse die de Commissie heeft gemaakt, is zij van oordeel dat de onbeschikbare reserverekening waaronder het bedrag dient te worden opgenomen waarmee de waarde van de voorraad van erkende diamantairs met toepassing van de wet van 26 november 2006 kan worden geherwaardeerd, zowel bij de Onbeschikbare Reserves (IV.B.2) als bij de Belastingvrije Reserves (IV.C.) kan worden geboekt.

---

1 Parl. St. Kamer: Nr. 1 : Wetsontwerp. Nr. 2 : Verslag. Nr. 3 : Tekst verbeterd door de commissie. Nr. 4 : Tekst aangenomen in plenaire vergadering en overgezonden aan de Senaat. Integraal verslag : 9 november 2006. Parl. St. Senaat : 3-1901 - 2006/2007 : Nr. 1 : Ontwerp niet geëvoceerd door de Senaat.